

EL IVA Y LAS AGENCIAS DE VIAJE. UNA RELACIÓN DIFÍCIL (Comentario a la Sentencia del TJUE de 26 de septiembre de 2013, asunto C-189/11)*

Eduardo Verdún Fraile

Inspector de Hacienda (excedente)

Socio de EY Abogados

EXTRACTO

Partiendo del contenido de la sentencia del Tribunal de Luxemburgo del pasado 26 de septiembre, parcialmente condenatoria contra España, el comentario realiza una revisión de las previsiones en materia de IVA aplicables al sector de las agencias de viajes.

En particular, analiza los motivos por los que el IVA recoge un sistema especial de cómputo del mismo en las ventas de viajes combinados, y el impacto que tiene sobre las deducciones de las agencias de viajes y sobre la manera de realizar la repercusión del tributo.

A partir de todo ello, se revisa el contenido de la mencionada sentencia, donde el Tribunal entiende aplicable el régimen especial de manera amplia, incluyendo no solo las ventas de viajes a particulares, sino también a otros empresarios o tour operadores para su reventa final.

Según se argumenta, esta ampliación debe ser acogida favorablemente por la Administración tributaria en la medida en que asegura la recaudación del IVA turístico en España.

Sin embargo, se señalan los problemas que el régimen especial ocasiona al sector y la necesidad de proceder a una revisión en profundidad de las previsiones de la Directiva del IVA al respecto, con el fin de ajustar las mismas a un modelo de venta de viajes por internet que ha dejado atrás la tradicional venta por catálogo en agencias con presencia física.

Palabras claves: REAV, agencias de viajes, viaje combinado y margen.

Fecha de entrada: 04-10-2013 / Fecha de aceptación: 10-10-2013 / Fecha de revisión: 22-10-2013

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en la RCyT. CEF (*Legislación, Doctrina y Jurisprudencia*), núm. 367 (octubre 2013) o en *Normacef Fiscal y Contable* (NFJ051889)

VAT AND TRAVEL AGENCIES: A DIFFICULT RELATIONSHIP

(Commentary on the ECJ judgment of 26 September 2013, case n.º C-189/11)

Eduardo Verdún Fraile

ABSTRACT

The ECJ in its judgment of last 26 of September has concluded that Spain has partially failed to fulfill its obligations under Articles of the VAT Directive that set up the tour operators margin scheme (TOMS).

The TOMS is a special scheme for businesses that buy-in and re-sell travel, accommodation and certain other services as a principal or undisclosed agent (that is, acting in your own name). Therefore, the TOMS is a simplification measure. In many cases it enables VAT to be accounted for on travel supplies without businesses having to register and account for tax in each Member State where the services and goods are enjoyed.

Jointly with several other Member States, Spain has always taken the view that the TOMS should not be only applicable to B2C transactions but also to B2B (the customer-based approach). Because of that interpretation, when a Spanish tour operator sells travel services to a European one, TOMS is applied and VAT paid in Spain will be not deductible for the latter.

However, the Commission considered that TOMS was applicable solely to sales of travel services to travellers (the traveller-based approach). The Commission also requested the Court to declare as being not aligned with the VAT Directive three other aspects of the Spanish TOMS rules regarding: (i) the exclusion from the special scheme sales to the public, by retail agents acting in their own name, of travel services organised by wholesale agents, (ii) the deduction by the TOMS customer of an overall amount from the VAT payable, and (iii) the possibility to make an overall determination of the taxable amount for each tax period.

The Court confirms that the customer based approach is in line with the VAT Directive but agrees with the other three Commission's claims.

The article makes a revision of the history of the TOMS, its application in Spain and the problems that it provokes to an industry that has dramatically moved from a 70's business model to an Internet based one. It concludes that a in depth revision of the VAT Directive in this field is required in order to adjust it to the current economic circumstances where printed brochures and traditional travel agencies are no longer the case.

Keywords: TOMS, travel agencies, tour operators, margin scheme and travel packages.

Sumario

1. Introducción
2. En qué consiste el REAV
 - 2.1. Características del régimen especial
 - 2.2. Finalidad
 - 2.3. Valoración inicial del REAV
 - 2.4. Base imponible y facturación
3. Problemas de la legislación nacional que motivaron la demanda de la Comisión ante el Tribunal de Justicia
 - 3.1. Aplicación del régimen especial en venta de viajes que van a ser revendidos por quien los adquiere. Viajero vs. cliente
 - 3.2. Exclusión de las ventas de viajes efectuados por agencias minoristas cuando son organizados por mayoristas
 - 3.3. Repercusión del 6 % en las ventas de viajes que tributan por el REAV cuando el adquirente es un empresario o profesional
 - 3.4. Determinación de la base imponible del REAV a través del margen global calculado por cada periodo impositivo
4. Conclusiones

1. INTRODUCCIÓN

El pasado 26 de septiembre el Tribunal de Luxemburgo dictó sentencia parcialmente condenatoria contra España en relación con el régimen especial previsto en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) para las agencias de viajes. Se trata del Asunto C-189/11 (NFJ051889), que fue precedido por las conclusiones del Abogado general presentadas el 6 de junio.

Parece que por fin termina de esta forma un proceso largo, iniciado en 2006, y protagonizado por dos elementos esenciales. El primero, la imposibilidad de llegar a un acuerdo en Bruselas para la modificación de la Directiva del IVA en este ámbito; el segundo, muy ligado al primero, las demandas interpuestas ante el Tribunal de Justicia por la Comisión contra varios Estados miembro, entre ellos España, por entender que sus normas internas no resultaban compatibles con el texto de la Directiva.

En todo ello, la situación de España era más complicada que la del resto de Estados demandados. Así, en los casos de República Checa, Francia, Polonia, Portugal, Italia y Finlandia, la demanda tenía un único motivo de incumplimiento: la interpretación del concepto de viajero que enseguida se analiza y que finalmente ha sido desestimado por el Tribunal. En el caso español, la Comisión añadió tres reparos adicionales a la norma nacional que han sido estimados por la sentencia.

En todo caso, decimos que parece que por fin se resuelve este asunto, pero lo cierto es que las modificaciones legales que necesariamente deberán adoptarse a la mayor brevedad para cumplir con dicha sentencia no son conocidas en el momento de escribirse estas líneas. Sin duda, han pasado a engrosar el «pendiente» de las tareas legislativas, donde aguardan impacientes las que provienen de la sentencia del pasado 13 de enero relativa a los productos y equipamientos sanitarios que deberán pasar a tributar al tipo general de IVA. Esperemos que la Ley de Presupuestos para 2014, vehículo idóneo para ello, ayude por fin a alinear la norma española en ambos asuntos. No se debe olvidar que las dos sentencias tienen efectos retroactivos.

Por otra parte, en el centro de la discusión aparece un sector cuyo modelo de negocio se ha modificado sustancialmente.

En efecto, las previsiones normativas de los años 80, pensadas para la venta tradicional por catálogo de circuitos turísticos o viajes combinados, difícilmente tienen encaje en la actualidad, donde el canal habitual de venta es internet y la actuación normal la mera intermediación a cambio de una comisión de venta.

A todo ello se refiere el presente comentario, cuyo punto de partida debe ser la realización de un resumen sobre las características del régimen especial de las agencias de viajes (REAV).

2. EN QUÉ CONSISTE EL REAV

2.1. CARACTERÍSTICAS DEL RÉGIMEN ESPECIAL

El REAV se recoge en los artículos 306 a 310 de la Directiva 2006/112/CE del IVA, preceptos que se corresponden con los artículos 141 a 147 de la Ley 37/1992 reguladora del IVA en España.

Se trata de un régimen especial obligatorio cuya finalidad es esencialmente simplificativa.

Para que se aplique el REAV deben cumplirse dos requisitos simultáneamente: la actuación de la agencia de viajes debe realizarse en nombre propio respecto del viajero y debe comercializar un viaje combinado. A estos efectos, un viaje combinado puede definirse como aquel que supone la adquisición para su reventa con un margen de servicios diversos tales como alojamiento, billetes de avión, alquiler de medios de transporte, guías turísticos o excursiones, entre otros.

De acuerdo con dicha definición, en un viaje combinado concurren dos tipos de servicios, esto es, el que de manera agrupada da lugar al mismo (transporte, alojamiento...), prestado por empresarios distintos, y el correspondiente a la venta del viaje, donde el protagonismo es para la agencia que lo comercializa.

No obstante, debe advertirse que el mismo concepto de viaje combinado resulta controvertido y da lugar a definiciones no siempre coincidentes entre los distintos Estados miembro. Esta cuestión ya es bien elocuente y demostrativa de que la Directiva del IVA no regula el REAV de manera completa y adecuada, estando configurada en este punto de acuerdo con el modelo de venta por catálogo propio de hace varias décadas.

En España, la Ley del IVA lo define en su artículo 141.uno, requiriendo que al menos exista alojamiento o transporte, prestados conjunta o separadamente, junto con servicios adicionales complementarios o accesorios.

La jurisprudencia al respecto ha ido ampliando este concepto. De hecho, hasta 1995, la Ley del IVA exigía que el hospedaje se prestara conjuntamente con el transporte para dar lugar a un viaje combinado.

Pues bien, el REAV exige que para la comercialización de dicho viaje, al que trata de manera unitaria, la agencia adquiera efectivamente los servicios que lo componen para a continuación refacturarlos a sus clientes en nombre propio, sin que llegue a establecerse una relación contractual entre estos últimos y los empresarios hoteleros o de transporte.

Si falta alguna de ambas características, esto es, se vende un viaje que no es combinado, o la actuación de la agencia no se realiza en nombre propio, el REAV no se aplica en ninguna de sus previsiones. Esto es lo que sucede en la actualidad en muchos casos, donde los portales electrónicos de viajes se limitan a ofertar vuelos u hoteles cobrando por ello una comisión. De

esta forma, el viajero paga los servicios principales a quienes se los prestan, y la comisión adicional a la agencia de viajes, bajo un modelo de intermediación de esta última en nombre y por cuenta ajena.

2.2. FINALIDAD

Para entender adecuadamente la finalidad del REAV lo mejor es utilizar un ejemplo.

Si un viaje combinado se disfruta en España pero se vende desde Alemania, el régimen general del IVA conduciría a que la mayor parte de los componentes del viaje tributarían en nuestro país, estando obligada la agencia comunitaria a solicitar a España la devolución por el procedimiento de no establecidos, agilizado desde 2010 pero en todo caso no exento de dificultad. Posteriormente, vendería en Alemania el viaje repercutiendo el impuesto sobre la total contraprestación, de manera tal que el IVA se recaudaría por ese país en lugar de por España.

Aparecen entonces los dos problemas que el REAV trata de corregir: el coste de la recuperación del IVA en Estados extranjeros y que el IVA no acabe siendo recaudado por un país distinto de aquel en el que se realiza el viaje.

Todo ello se complica si la agencia estuviera establecida en un país no comunitario, ya que la recuperación del IVA pagado en España será imposible en la mayor parte de las veces por ausencia de reciprocidad.

Pues bien, si al mismo viaje se le aplica el REAV, las cuotas correspondientes a los servicios que se disfrutarán en España no serán deducibles para la agencia alemana por prescripción del régimen, lo cual permite recaudar el IVA donde se consumirá el viaje combinado, esto es, en España. A cambio, la agencia extranjera solo repercutirá el IVA a sus clientes sobre la base de su margen, que es la parte del servicio que debe tributar precisamente en el Estado donde esté establecida.

2.3. VALORACIÓN INICIAL DEL REAV

Expuesto en estos términos el REAV parece atractivo. No es siempre el caso, esencialmente porque si la venta se realiza en el mercado nacional, el REAV obliga a vender el viaje combinado al tipo general, aun cuando el IVA se calcule sobre una base reducida, cuando la contratación directa de sus elementos componentes tributaría al tipo reducido del 10% (hoteles y transportes) o incluso estaría exenta del mismo (transportes en avión con origen o destino fuera del territorio IVA). Este es uno de los motivos por los cuales la mayor parte de los operadores buscan un modelo de actuación en nombre ajeno, para lo cual la contratación por internet ya comentada resulta ser de gran ayuda por su flexibilidad; esquivando así el REAV, el viajero soporta IVA reducido por los servicios que adquiere y el tipo general solo recae en la comisión de intermediación.

Debe añadirse una matización. Existe jurisprudencia reiterada por el Tribunal de Luxemburgo (y lógicamente asumida por la doctrina de la DGT) en el sentido de que un empresario que no sea una agencia de viajes pero que venda viajes combinados, debe igualmente aplicar el régimen especial. Suele ser el caso típico de quienes se dedican a la venta de cursos de idiomas en el extranjero conjuntamente con el transporte y alojamiento de los alumnos en el país elegido.

2.4. BASE IMPONIBLE Y FACTURACIÓN

Debido a que la repercusión del impuesto devengado debe realizarse sobre el referido margen, la separación en factura de la base imponible y la cuota, separación exigida con carácter general a fin de que el destinatario pueda deducir tal cuota, se enfrenta con el problema de la revelación de dicho margen. De hecho, la propia Ley del IVA habilita a que cuando se utilice el REAV no se repercuta el impuesto de manera separada.

Como el fin de hacer compatible ese problema con el conflicto que genera al cliente no recibir factura con IVA deducible, la Ley del IVA permite, desde 1995, aplicar un cálculo indirecto y forfatario de la cuota del impuesto.

Este cálculo, obtenido en su día como cuota media del sector, no ha tenido nunca un apoyo expreso en el Derecho de la Unión y, como no podía ser de otra forma, ha sido declarado incompatible con el mismo en la sentencia de 26 de septiembre.

3. PROBLEMAS DE LA LEGISLACIÓN NACIONAL QUE MOTIVARON LA DEMANDA DE LA COMISIÓN ANTE EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

3.1. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL EN VENTA DE VIAJES QUE VAN A SER REVENDIDOS POR QUIEN LOS ADQUIERE. VIAJERO VS. CLIENTE

La Comisión entendía que el REAV solo debía aplicarse cuando el adquirente del viaje era quien lo iba a disfrutar efectivamente, ya fuera persona física o un empresario para un viaje de negocios. Pretendía por tanto su exclusión a las ventas entre empresarios con finalidad de reventa a clientes finales que eventualmente fueran los viajeros, supuesto típico de proveedores nacionales de servicios para tour operadores comunitarios o extracomunitarios.

En su sentencia, el Tribunal se pronuncia en contra de los argumentos de la Comisión, confirmando la interpretación realizada por España (y por el resto de Estados ya indicados) al respecto, en el sentido de que el régimen debe aplicarse cualquiera que sea la condición del destinatario, viajero o no. Por ello, la denominación adecuada del destinatario a juicio del Tribunal es la de cliente, no la de viajero como pretendía la Comisión.

Esto supone que las cuotas de IVA relacionadas con elementos de un viaje combinado adquiridos por un tour operador extranjero no serán deducibles en cuantía alguna, preservándose de esa manera que el IVA se recaude por el Estado donde se disfruta el viaje, en nuestro caso, España.

La opinión favorable del Tribunal en este punto sin duda ha sido una buena noticia para la Administración tributaria española y, en general, para la de los Estados de la Unión más turísticos.

Debe aclararse que en el supuesto de que la venta del viaje combinado se realice por un operador nacional a otro extranjero una vez formado el mismo, esa venta se encontrará siempre sujeta a IVA en España por aplicación de la regla especial de localización prevista para este tipo de servicios, que atiende siempre al lugar donde se encuentra la agencia de viajes (art. 144 de la Ley del IVA).

3.2. EXCLUSIÓN DE LAS VENTAS DE VIAJES EFECTUADOS POR AGENCIAS MINORISTAS CUANDO SON ORGANIZADOS POR MAYORISTAS

Esta restricción, impuesta expresamente por la norma española, ciertamente no encontraba apoyo alguno en la Directiva del IVA.

Haciendo una interpretación amable con el legislador, se pretendían excluir del REAV las operaciones de simple intermediación en nombre y por cuenta ajena.

El Tribunal, sin embargo, muy en línea con las apreciaciones del Abogado general, especialmente contundente en este punto, señala que en ausencia de una mención expresa a que este inciso solamente se refiere a la actuación en nombre ajeno, concluye que se aplica en todos los casos, con el resultado de contravenir el Derecho comunitario. Es más, tanto el Tribunal como el Abogado general recuerdan la existencia de consultas de la DGT donde no se matizaba en esos términos el precepto legal controvertido.

3.3. REPERCUSIÓN DEL 6 % EN LAS VENTAS DE VIAJES QUE TRIBUTAN POR EL REAV CUANDO EL ADQUIRENTE ES UN EMPRESARIO O PROFESIONAL

De nuevo aquí el Tribunal lo tenía sencillo. Dicho porcentaje no está amparado por precepto alguno de la Directiva por lo que se declara contrario a Derecho.

Este aspecto, sin embargo, era uno de los más controvertidos para el sector, ya que constituía la forma más sencilla y lógica para repercutir IVA en viajes de negocios a los que debía aplicarse el REAV.

Al respecto, lo más interesante de la sentencia es el reconocimiento de que los operadores que apliquen el REAV pueden, e incluso deben, repercutir el IVA calculado por su mar-

gen. Lo que no es procedente es hacerlo a tanto alzado en el importe del 6% como permite la norma nacional.

3.4. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL REAV A TRAVÉS DEL MARGEN GLOBAL CALCULADO POR CADA PERIODO IMPOSITIVO

La Ley del IVA establecía como medida de simplificación la posibilidad de calcular las cuotas del REAV de manera global por cada periodo impositivo, soslayando el problema que representa hacerlo operación por operación.

La Comisión, no obstante, entendía que dicha previsión no está amparada por la Directiva.

El Tribunal le da también la razón en este punto, prevaleciendo la ausencia de previsiones expresas al respecto en la norma comunitaria sobre la carga administrativa que conlleva el cálculo del IVA devengado por aplicación del REAV.

4. CONCLUSIONES

El resumen de todo lo comentado lleva a concluir que la sentencia debe ser peor recibida por el sector que por la Administración tributaria.

Piénsese, en este sentido, que el REAV es visto como un elemento distorsionador de precios por las agencias de viajes, que les fuerza a tributar al tipo general del IVA por la refacturación de servicios que se gravan a tipos reducidos y además les altera el normal funcionamiento de las deducciones.

Desde un punto de vista internacional, las reventas de viajes determinan el mismo problema para los operadores extranjeros, por más que con ello se logre retener el IVA turístico en España.

Resulta, por lo demás, complejo en su aplicación, en un momento delicado para el sector en el que la utilización de portales electrónicos, con sede en cualquier lugar del mundo, hace posible la contratación directa de billetes de avión, hoteles o transportes, en un modelo de negocio que poco tiene que ver con el existente cuando el régimen se diseñó.

Más allá de los efectos que la sentencia pueda tener, se vuelve a poner encima de la mesa la necesidad de modernizar la Directiva en este ámbito. No obstante, esta tarea ya fue objeto de numerosas reuniones en Bruselas hasta que en 2010 la propuesta normativa quedó archivada por falta de consenso.

En dicha propuesta se planteaba, entre otras cuestiones, un sistema de *opt out* o renuncia voluntaria de los operadores al REAV, complementado con un sistema de ventanilla única que permitiera cumplir con el ingreso del IVA a distancia entre Estados miembro distintos.

Sin embargo, los intereses de los Estados más turísticos entraron en clara confrontación con otros comercializadores de paquetes turísticos de viajes que se disfrutaban en los primeros. Lógicamente, el telón de fondo era el impacto que la suavización del régimen por medio de su renuncia tendría en el Estado competente para la recaudación del IVA, hoy centrado en aquel en el que se realiza el viaje.